

学校编码: 10384

分类号: _____ 密级 _____

学 号: 200108076

UDC _____

学 位 论 文

注册会计师对第三民事责任研究

On the Civil Liability of Certified Public Accountants
toward the Interested Third Party

吴 乐 和

指导教师姓名: 朱炎生副教授

申请学位级别: 硕 士

专 业 名 称: 法 律 硕 士

论文提交日期: 2004 年 4 月

论文答辩日期: 2004 年 月

学位授予单位: 厦 门 大 学

学位授予日期: 2004 年 月

答辩委员会主席: _____

评 阅 人: _____

2004 年 4 月

厦门大学博硕士论文摘要库

内 容 摘 要

随着市场经济的发展，注册会计师在市场经济中的地位越来越重要，社会公众对其审计的依赖程度也越来越高。注册会计师对第三人民事法律责任已经被提到日程上来，并成为各国争议的焦点。目前，我国正处于市场经济的初步阶段，注册会计师行业还处于发展壮大时期，注册会计师对第三人民事责任制度仍不健全，并有待完善。本文立足我国现有立法，并结合国外相关经验，对如何健全和完善我国注册会计师对第三人民事责任制度进行了研究。

本文除前言和结束语外，共有六章内容。

第一章简单介绍注册会计师的审计业务，重点介绍国外以及我国注册会计师对第三人民事责任的沿革，并分析注册会计师对第三人民事责任的形成机理。

第二章通过对各种观点的介绍，分析了注册会计师对第三人民事责任的性质，从而得出注册会计师对第三人民事责任属于侵权责任的结论。

第三章介绍审计界与法律界的不同看法，阐述我国注册会计师对第三人民事责任的归责原则，并分析了注册会计师对第三人民事责任的四大构成要件。

第四章首先介绍了英美国家对第三人范围的界定，发现我国有关第三人范围的规定存在问题，然后进一步以英美国家的界定作为借鉴对第三人范围问题进行剖析，分析并确定我国的第三人范围。

第五章介绍国外及我国的相关立法实践情况，并分析我国注册会计师对第三人民事责任是连带责任还是补充责任，以解决注册会计师与被审计单位即财务信息提供者之间应如何分担责任的问题。

第六章是本文的补充篇章，就注册会计师对第三人民事责任提出一些建议和措施，以健全我国的注册会计师对第三人民事责任制度。

关键词：注册会计师； 第三人； 民事责任

厦门大学博硕士论文摘要库

ABSTRACT

With the development of the market economy, Certified Public Accountants are playing a more and more important role in the market economy, and the public is relying more and more on Certified Public Accountants audit. The civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party has been pushed onto the agenda and become an issue of dispute in the world. At present, China is on the preliminary stage of the market economy and the profession of Certified Public Accountants is during its developing process, therefore the system of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party is not perfect and is to be improved. Based on the current legislation of China, this dissertation, with reference to the relevant experience from abroad, focuses on how to perfect the system of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party.

Besides the preface and the concluding remark, six chapters are included. They are the following:

Chapter I introduces the audit business and the evolution of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party both in domestic China and abroad, and then analyzes the mechanism of the formation of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party.

Chapter II analyzes the nature of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party from the perspectives of different points of view. Accordingly, it comes to a conclusion that the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party should be categorized into the tort liability.

Chapter III presents different understandings concerning this issue in the audit field and the law field as well. It explains that fault presumption principle

should be applied to the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party. And it also analyzes the four components of the civil liability. They are: misrepresentation, fault, damages, and causation.

Chapter IV introduces the scope of “the interested third party” in Anglo-American law, finding out the existing problems in Chinese laws about the scope of “the interested third party.” Further, it analyzes and defines the scope of “the interested third party” in the Chinese law by referring to the Anglo-American law.

Chapter V introduces the legislative practices both domestically and internationally. For the purpose of solving the problem of responsibility sharing between Certified Public Accountants and the suppliers of financial information, it analyzes whether the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party is joint liability or liability to pay compensation.

Chapter VI is a supplementary chapter. This chapter raises suggestions and measures on this issue in order to perfect the system of the civil liability of Certified Public Accountants toward the interested third party in China.

Key Words: Certified Public Accountants; The Interested Third party; Civil Liability.

目 录	
前 言	1
第一章 注册会计师对第三人民事责任的沿革	3
一、注册会计师的业务	3
(一) 注册会计师的定义及其行业	3
(二) 注册会计师的审计业务	4
二、国外注册会计师对第三人民事责任的沿革	5
(一) 美国	5
(二) 英国	6
三、我国注册会计师对第三人民事责任的沿革	7
四、注册会计师对第三人民事责任的形成机理——审计期望差距	8
第二章 注册会计师对第三人民事责任的性质	10
一、有关注册会计师对第三人民事责任性质的争论	10
(一) 契约责任论	10
(二) 侵权责任论	11
(三) 独立责任论	12
二、关于注册会计师对第三人民事责任性质的分析	13
(一) 侵权责任理论更符合我国的法理	13
(二) 归纳为侵权责任更能保护第三人利益	14
(三) 当前司法实践表明注册会计师对第三人的民事责任为侵权责任	15
第三章 归责原则及构成要件分析	17
一、归责原则	17
(一) 审计业界与法律界的争议	17
(二) 对我国注册会计师对第三人民事责任归责原则的认识	19
二、构成要件	22

(一) 注册会计师执业行为违法	22
(二) 注册会计师违法执业致第三人损害时存在主观过错	25
(三) 损害结果的客观存在	27
(四) 违法行为与损害结果之间的因果关系	28
第四章 第三人范围的界定	30
一、英美国家对第三人范围的界定	30
(一) 英美国家关于第三人范围的判例法发展	30
(二) 美国成文法对第三人范围的明确规定	33
二、我国第三人范围的确定	34
(一) 存在的问题	34
(二) 对第三人范围问题的剖析	34
(三) 我国对第三人范围的界定	35
第五章 责任的连带性与补充性分析	37
一、各国法律实践现状	37
(一) 国外法律实践情况	37
(二) 我国法律实践现状	38
二、分析	38
(一) 连带责任适用于共同侵权行为	39
(二) 注册会计师的责任是第三人受损的次要原因	39
(三) 连带责任带来消极影响	39
三、结论	40
第六章 相关措施	41
一、建立注册会计师民事责任鉴定机构	41
二、加强责任保险	42
三、推行赔偿基金	43
结束语	44
参考文献	45

CONTENTS

Preface	1
Chapter 1 The Evolution of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party	3
Subchapter 1 CPAs Business	3
Section 1 The Definition and the profession of CPAs	3
Section 2 The Audit	4
Subchapter 2 The Evolution of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party abroad	5
Section 1 The United States of America	5
Section 2 Britain	6
Subchapter 3 The Evolution of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party of China	7
Subchapter 4 The Mechanism of the Formation of the Civil Liability	8
Chapter 2 The Nature of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party	10
Subchapter 1 Disputes about the Nature of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party	10
Section 1 Contractual Liabilities	10
Section 2 Tort Liabilities	11
Section 3 Independent Liabilities	12
Subchapter 2 Analysis about the Nature of the Civil Liability of CPAs toward the Interested Third Party	13
Section 1 Tort Liabilities Theory in Accordance with Chinese Legal Principles	13

Section 2	Tort Liabilities Theory in Protection of the Third Party Interests.....	14
Section 3	Tort Liabilities Theory Practiced and Embodied in the Current Judicial Practices	15
Chapter 3	Analysis of the Standard of Duty and Its Components	17
Subchapter 1	Standard of Duty	17
Section 1	Disputes Between Audit Circles and Legal Circles.....	17
Section 2	Understanding the Standard of Duty in China.....	19
Subchapter 2	Components	22
Section 1	Illegal Activities of CPAs.....	22
Section 2	Subjective Fault	25
Section 3	Damages	27
Section 4	Causation.....	28
Chapter 4	The Scope of the Interested Third Party	30
Subchapter 1	The Scope of the Interested Third Party in Anglo-American Law	30
Section 1	Development of Anglo-American Case Law about the Scope of the Interested Third Party	30
Section 2	The Regulation of American Statutory Law about the Scope of the Interested Third Party.....	33
Subchapter 2	The Scope of the Interested Third Party in China	34
Section 1	Existing Problems	34
Section 2	Analysis of the Scope of the Interested Third Party	34
Section 3	Definition of the Scope of the Interested Third Party in China ..	35
Chapter 5	Joint Liability or Liability to Pay Compensation	37
Subchapter 1	Present Legal Practices in Various Countries	37

Section 1	Other Countries	37
Section 2	China	38
Subchapter 2	Analysis	38
Section 1	Joint Liability to be applied to Joint Tort Wrongdoings	39
Section 2	Illegal Activities of CPAs---the Minor Reason for Damages	39
Section 3	Negative Influences Accompanied with Joint Liability	39
Subchapter 3	Conclusion	40
Chapter 6	Measures	41
Subchapter 1	Establishing the Identifying Organization of the Civil Liability of CPAs	41
Subchapter 2	Strengthening the Liability Insurance for CPAs	42
Subchapter 3	Carrying out the Compensation Fund	43
Concluding Remark	44
References	45

厦门大学博硕士论文摘要库

前 言

注册会计师行业与市场经济发展有着天然的血缘关系，可以说，注册会计师行业是应市场经济发展的需要而产生，并随着市场经济的逐步成熟而进一步完善。同时，注册会计师的法律责任也随之而产生发展。

1929 年资本主义发生严重的经济危机，大批企业破产倒闭，投资人和债权人的利益受到巨大的损失，这在客观上促使他们不仅关心企业的财务状况，更加关注企业的赢利和偿债能力。美国 1933 年颁布的《证券法》和 1934 年的颁布的《证券交易法》规定，在证券交易所上市的所有企业的会计报表(包括资产负债表和损益表)都必须接受注册会计师的审计，并出具审计报告。同时还规定，任何证券购买者，如果发现经审计过的财务报表有虚假陈述、故意隐瞒重要事项导致报表使用者误解等情况而遭受损失时可以对会计师事务所提起诉讼。这些规定不仅表明注册会计师的审计责任不再以揭弊查错为主，而是要对财务报表的真实性、合法性及公允性负责，同时，也宣布了注册会计师法律责任的到来。^①随后 60 年代中期，迎来了“注册会计师诉讼爆炸时代”，注册会计师法律责任成为各国关注的焦点问题而被广泛研究，注册会计师法律责任也因此逐步得到明确和完善。

注册会计师法律责任包括刑事责任、行政责任及民事责任。注册会计师民事责任是指注册会计师因出具虚假报告对委托人及其他利害关系人承担的补偿他们所受经济损失的民事赔偿责任，包括对委托人的民事责任和对其他利害关系人的民事责任。注册会计师对第三人民事责任指的就是对委托人以外的其他利害关系人的民事责任。随着市场经济的发展，在注册会计师行业发展的同时，财务报表等的审计结果从原来只对委托人负责，也逐步发展到

① 李若山，周勤业．注册会计师法律责任理论与实务[M]．北京：中国时代经济出版社，2002．6-7．

了对股东、债权人、顾客、政府及一般公众负责，注册会计师对第三人的民事责任也就从无到有，逐步发展起来。如何健全和完善注册会计师对第三人的民事责任，已成为各国注册会计师法律责任研究中最关注的课题。近年来，“银广厦”事件、“美国安然”事件的连续发生，也不断地引发人们对注册会计师法律责任的思考。

第一章 注册会计师对第三人民事责任的沿革

一、注册会计师的业务

(一) 注册会计师的定义及其行业

注册会计师，是指依法取得注册会计师证书并接受委托从事审计和会计咨询、会计服务业务的执业人员。^①美国也称执业会计师(Certified Public Accountant)，英国称特许会计师(Chartered Accountant)，德国称公认会计师，日本称公认会计士。^②

注册会计师行业萌芽于16世纪的意大利威尼斯。当时，威尼斯出现了最早的合伙企业。在这些合伙企业中，有的合伙人不参与经营管理，希望能有一个独立的第三者对合伙企业的经营情况进行监督与检查，于是产生了对注册会计师审计的最初需要。

英国工业革命开始后的18世纪下半叶，资本主义的生产力得到了迅速发展，生产的社会程度大大提高，企业的所有权与经营权进一步分离。企业主希望有外部独立的会计师来检查他们所雇佣的管理人员是否存在舞弊行为。于是，英国出现了第一批以查账为职业的独立会计师。他们受企业主委托，对企业会计账目进行逐笔检查，检查的目的是查错防弊，检查的结果也只向企业主报告。^③随着股份公司的兴起，企业的所有权与经营权进一步分离，大多数股东已完全脱离经营管理。股东只能通过对外公布的财务报表来了解企业的财务状况和经营成果。为了对经营管理者进行监督，防止营私舞弊，维护投资者、债权人利益，1844年英国政府颁布了《公司法》，规定股份公司必

① 《中华人民共和国注册会计师法》第2条。

② 缪静．论注册会计师对第三人的民事责任 [J]．法学，2002，(8)：57．

③ 注册会计师审计概论[EB/OL]．<http://acc.netbig.com/acc3/acc32/1558/20000821/55743.htm>，2004-2-25．

须设监察人，负责审查公司的账目。1845年，又修订了《公司法》，规定股份公司必须保持有经董事以外的人员审计过的账目。这样，又极大地促进了注册会计师审计的发展。1853年，世界上第一个注册会计师的专业团体——苏格兰爱丁堡会计师协会的成立，标志着注册会计师职业的诞生。随着财务报表的广泛使用，注册会计师审计演变为要对整个社会负责。对此，西方会计界谚云：“社会公众是注册会计师的唯一委托人”。^①

我国的注册会计师行业自1981年恢复以来，也已取得了迅速的发展。注册会计师被誉为“不拿国家工资的经济警察”，成为我国社会经济监督体系中一个重要的组成部分。^②

（二）注册会计师的审计业务

现代经济社会中注册会计师业务的构成以审计为主，以会计咨询、服务为辅。前者包括企业会计报表审计、验资、企业合并、分立、清算审计、特定事项审计，后者包括代理记账、代理纳税申报、资产评估等。^③本文探讨的是审计业务的相关责任。

关于注册会计师审计业务的范围，《中华人民共和国注册会计师法》（以下称《中国注册会计师法》）第14条规定：“注册会计师承办下列审计业务：

（一）审查企业会计报表，出具审计报告；（二）验证企业资本，出具验资报告；（三）办理企业合并、分立、清算事宜中的审计业务，出具相关的报告；（四）法律、行政法规规定的其他审计业务。”其中，会计报表审计和验资是审计中的主要和经常性的业务。对于这两项审计业务的含义，相关的审计准则和审计实务公告进行了解释。

根据《独立审计具体准则第1号——会计报表审计》规定，会计报表审计

① 张龙平. 审计[M]. 北京：经济科学出版社，1995. 132.

② 注册会计师审计的起源与发展[EB/01]. <http://www.cpa21.com.cn/qt/qyyfz.htm>, 2004-3-1.

③ 财政部中国注册会计师考试委员会办公室. 审计[M]. 大连：东北财经大学出版社，1999. 58-62.

Degree papers are in the "[Xiamen University Electronic Theses and Dissertations Database](#)". Full texts are available in the following ways:

1. If your library is a CALIS member libraries, please log on <http://etd.calis.edu.cn/> and submit requests online, or consult the interlibrary loan department in your library.
2. For users of non-CALIS member libraries, please mail to etd@xmu.edu.cn for delivery details.

厦门大学博硕士论文摘要库